DZIENNIK URZĘDOWY MINISTERSTWA FINANSÓW

WARSZAWA, 2 września 1952 **Nr 15/12 gm/** Poz. 41

41

OKÓLNIK

z dnia 14 sierpnia 1952 r.
w sprawie stosowania niektórych przepisów prawa karnego skarbowego Nr PM 11457/6/52

Celem jednolitego stosowania przepisów prawa karnego skarbowego (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 32, poz. 140, z 1948 r. Nr 18, poz. 123, z 1949 r. Nr 32, poz. 238, z 1950 r. Nr 12, poz. 116, Nr 38, poz. 348, Nr 49, poz. 451 i 452) Ministerstwo Finansów wyjaśnia, co następuje:

Do art. 2 pkt 5 p. k. s.

1. W zakresie podatków obrotowego i dochodowego na odcinku gospodarki uspołecznionej wprowadzono w r. 1951 zasadnicze zmiany uchwałami Rady Ministrów, opartymi na art. 2 i 3 dekretu z dnia 21. IX. 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej (Dz. U. R. P. Nr 44, poz. 399).

Do uchwał tych należą:

1) Uchwała Nr 62 z dn. 3. 2. 1951 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej (Monitor Polski Nr A-12, poz. 175).

2) Uchwała Nr 80 z dn. 3. 2. 1951 r. w sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej (Monitor Polski Nr A-12, poz. 177).

3) Uchwała Nr 97 z dn. 10. 2. 1951 r. o podatku dochodowym od spółdzielczości (Monitor Polski Nr A-17, poz. 224).

Zmiany wprowadzone powyższymi uchwałami Rady Ministrów obowiązują od dnia 1 stycznia 1951 r. W związku z wejściem w życie uchwały Nr 80 w sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej w praktyce terenu powstały wątpliwości, czy i o ile przepisy wymienionej uchwały mogą być traktowane jako przepisy związkowe, których naruszenie podlega ukaraniu według postanowień prawa karnego skarbowego. Wątpliwości powyższe powstały z powodu tego, że art. 2 p. k. s., który taksatywnie (wyczerpująco) wylicza wszystkie przepisy związkowe, których naruszenie stanowi przestępstwo skarbowe, nie wymienia podatku od operacji nietowarowych. Wątpliwości te nie są uzasadnione, jeśli zważyć, że podatek od operacji nietowarowych jest rodzajem podatku obrotowego na odcinku świadczenia usług, który w przepisach obowiązujących w zakresie gospodarki nieuspołecznionej figuruje pod ogólną nazwą podatku obrotowego, zaś w zakresie gospodarki uspołecznionej otrzymał inną nomenklaturę, która nie zmienia istoty zagadnienia, tj. opodatkowania obrotów. A więc naruszenia przepisów w sprawie podatku od operacji nietowarowych podlegają ściganiu według postanowień prawa karnego skarbowego, jako naruszenia przepisów w zakresie podatku obrotowego, przewidziane w art. 2 pkt 5 lit. „c" tego prawa.

W sferze jednak gospodarki uspołecznionej odpowiedzialność z mocy prawa karnego skarbowego za naruszenie przepisów podatkowych, wprowadzonych powyższymi uchwałami Rady Ministrów ograniczy się do stosowanie art. 135[1] i 142 p. k. s. Jednostka gospodarki uspołecznionej bowiem jest w zasadzie podatnikiem i płatnikiem podatków, która to jednostka, jako osoba prawna nie będąca osobą fizyczną nie może odpowiadać karnie. Za osobę prawną odpowiadają karnie osoby fizyczne, które na podstawie podziału czynności i kompetencji powołane są do załatwiania spraw osoby prawnej, jako przedstawiciele tej jednostki.

Prawidłowe i terminowe obliczanie i odprowadzanie podatków i opłat należy z mocy uchwały Rady Ministrów z dnia 20. I. 1950 r. (Monitor Polski Nr A-26, poz. 280) oraz uchwały Rady Ministrów z dnia 21. II. 1951 Nr Nr 112 i 113 w sprawie praw i obowiązków głównych (starszych) księgowych jednostek i przedsiębiorstw budżetowych (Monitor Polski Nr A-18, poz. 234 i 235) do obowiązków głównych (starszych) księgowych przedsiębiorstw i zakładów uspołecznionych. Zaniedbanie przez nich tego obowiązku w zakresie podatków posiada znamiona przestępstwa z art. 135[1] p. k. s. niezależnie od tego, czy zaniedbanie to spowodowało lub mogło spowodować uszczuplenie podatku. Natomiast niedopełnienie przez wymienionych przedstawicieli obowiązków prawidłowego i terminowego obliczenia i odprowadzenia opłat państwowych stanowi wykroczenie z art. 142 p. k. s. gdyż art. 135[1] p. k. s. nie obejmuje tych opłat.

Niedopełnienie przez przedstawicieli jednostek uspołecznionych innych obowiązków związanych z prawidłowym i terminowym obliczeniem i odprowadzeniem podatków nie posiadające znamion występku z art. 135[1] p. k. s., jak np. niezłożenie w terminie deklaracji podatkowych przy jednoczesnym wpłaceniu podatków w wysokości podwyższonej (§ 24, 25 i 26 uchwały Nr 62, § § 20 i 21 uchwały Nr 80 i § § 24—27 uchwały Nr 97) stanowi wykroczenie skarbowe z art. 142 p. k. s. Przepisy art. 135[1] i 142 p. k. s. mają na celu bowiem wzmożenie dyscypliny finansowej w jednostkach gospodarki uspołecznionej na odcinku prawidłowego i terminowego obliczania i odprowadzania podatków i opłat. Przy tym zaznacza się, że w okólniku Ministerstwa Finansów z dnia 24 grudnia 1951 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 25, poz. 93), w ostatnim ustępie wyjaśnień do § 26 pod obr. i § 21 pod. nietow., omyłkowo podano „odpowiedzialności karno sądowej" zamiast „odpowiedzialności karnej skarbowej".

Natomiast niedołączenie do deklaracji podatkowej bilansu miesięcznego przy jednoczesnym złożeniu odnośnej deklaracji podatkowej i wpłaceniu podwyższonej kwoty podatku przewidzianej w wyżej wymienionych przepisach uchwały Nr 97 nie ulega karze, ponieważ obowiązujące przepisy dopuszczają możliwości niedołączania do deklaracji podatkowej bilansu miesięcznego pod warunkiem wpłacenia podwyższonej kwoty podatku.

Niezależnie od odpowiedzialności z art. 135[1] i 142 p. k. s. przedstawiciele jednostek uspołecznionych za narażenie Państwa na uszczuplenie danin publicznych, a więc za działalność na szkodę interesu publicznego, ponoszą odpowiedzialność przewidzianą w kodeksie karnym.

2. Art. 135[1] i 142 p. k. s. mają zastosowanie wyłącznie do naruszeń przepisów w zakresie danin publicznych i dlatego nie zabezpieczają prawidłowego obliczania i terminowego wpłacania innych należności publiczno-prawnych, przypadających od jednostek gospodarki uspołecznionej z tytułu nadwyżek środków obrotowych, dodatnich różnic wyrównawczych (budżetowych) oraz wpłat z zysku, przewidzianych uchwałami Rady Ministrów Nr Nr 98, 99, 246 i 308 (Monitor Polski z 1951 r. Nr A-17, poz. 225 i 226, Nr A-31, poz. 388 i Nr 39, poz. 469) oraz zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 21 maja 1951 r. (Monitor Polski Nr A-50, poz. 669) i zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 1951 r. (Monitor Polski Nr A-56, poz. 743). W ogóle naruszenie przepisów powyższych uchwał, jako odnoszących się do materii nie objętych prawem karnym skarbowym, nie podlega ściganiu według przepisów tego prawa. I dlatego wątpliwości terenu, czy można nakładać kary porządkowe z art. 142 p. k. s. za niedopełnienie w terminie obowiązków wynikających z omawianych uchwał, należy rozstrzygnąć negatywnie. Nie oznacza to jednak, aby niedopełnienie obowiązków prawidłowego obliczania i terminowego wpłacania należności z tytułu nadwyżek środków obrotowych, dodatnich różnic wyrównawczych oraz wpłat z zysku miało uchodzić zawsze bezkarnie. Winni tych zaniedbań pracownicy jednostek uspołecznionych w przypadkach, gdy niedopełnienie wspomnianych obowiązków naraziło interesy Państwa na szkodę podlegają odpowiedzialności karnej z art. 286 kodeksu karnego. Odpowiednie wnioski w tym względzie — po przeprowadzeniu dochodzeń kierują właściwe organa finansowe do właściwego prokuratora powiatowego.

3. **Do art. 2 pkt 7 p. k. s.**

Od 1 stycznia 1951 r. został zniesiony podział danin publicznych na państwowe i samorządowe i wskutek tego każdy podatek i każda opłata stała się należnością na rzecz Państwa.

Zamiast podatków komunalnych i opłat administracyjnych wymienionych w art. 2 pkt 7 lit. b), c), f) i h) p. k. s. zostały wprowadzone ustawą z dnia 26 lutego 1951 r. (Dz. U. R. P. Nr 14, poz. 110) podatki terenowe powszechne i fakultatywne oraz opłaty administracyjne i targowe.

Podatek gruntowy przewidziany w art. 2 pkt 7 lit. a) p. k. s. obowiązuje nadal na zasadach określonych w dekrecie z dnia 30 czerwca 1951 r. (Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 283).

Natomiast zostały uchylone przewidziane w art. 2 pkt 7 lit. d) i e) podatki oraz przewidziane w art. 2 pkt 7 lit. g) specjalne dopłaty.

Wobec powyższego naruszenia przepisów w zakresie podatku gruntowego określonych w dekrecie z dnia 30 czerwca 1951 r. oraz w zakresie podatków terenowych i opłat określonych w ustawie z dnia 26 lutego 1951 r. jak również naruszenia przepisów wydanych na podstawie powyższych aktów ustawodawczych rozporządzeń jako dotyczących materii objętych prawem karnym skarbowym podlegają ukaraniu według zasad tego prawa. W szczególności do przestępstw polegających na naruszeniu tych przepisów należy stosować postanowienia karne wymienione w art. 148 p. k. s.

4. **Do art. 3 p. k. s.**

W toku nadzoru służbowego stwierdzono, że niektóre sądy przy wydawaniu wyroków w sprawach o przestępstwa objęte prawem karnym skarbowym stosują na podstawie art. 61 Kodeksu Karnego warunkowe zawieszenie wykonania kary.

Ponieważ przepisy rozdziału IX Kodeksu Karnego o warunkowym zawieszeniu wykonania kary, jako nie wymienione w art. 3 p. k. s., nie mają zastosowania w sferze prawa karnego skarbowego — należy od wyroków takich jako zapadłych z naruszeniem przepisu art. 3 p. k. s. zakładać środki odwoławcze. W szczególności odpisy wyroków ostatecznych zapadłych z obrazą art. 3 p. k. s. należy przedstawiać Ministerstwu Finansów.

5. **Do art. 7 p. k. s.**

Zdarzają się wypadki, że niektóre sądy w razie jednoczesnego skazania za kilka występków skarbowych na kary grzywny — wymierzają na podstawie art. 32 Kodeksu Karnego karę łączną.

Takie postępowanie sądów narusza art. 7 p. k. s., który wyraźnie zabrania wymierzania w tego rodzaju wypadkach kary łącznej, a ponadto art. 32 K. K., jako nie wymieniony w art. 3 p. k. s., nie może stanowić podstawy do wymiaru kary łącznej.

Wobec powyższego od wyroków, zapadłych z obrazą postanowień art. 7 p. k. s. należy zakładać środki odwoławcze. W szczególności odpisy wyroków ostatecznych w tego rodzaju sprawach zapadłych z obrazą art. 7 p. k. s. należy przedstawiać Ministerstwu Finansów.

6. **Do art. 8 § 1 p. k. s.**

Występku z art. 83 p. k. s. dopuszcza się ten, kto sprzedaje spirytus lub wódkę bez zezwolenia.

Powstaje pytanie, czy sprawca czynu z art. 83 p. k. s., nie zapisując do ksiąg zakupu i sprzedaży bądź w księgach podatkowych tylko zakupu związanych z nielegalną sprzedażą wódki, popełnia odrębne przestępstwo z art. 131[1] §3 p. k. s. w zbiegu realnym.

Przy rozstrzyganiu tego zagadnienia należy rozważyć czy nie zachodzi w tym wypadku tak zwana jedność prawna czynu, tj. czy czyn następny nie łączy się z czynem uprzednim w jedność prawną.

Jakkolwiek czyn następny, polegający na niezapisaniu zakupu lub zakupu i sprzedaży związanych z nielegalną sprzedażą wódki jest osobnym czynem w znaczeniu naturalnym, to jednak należy przyjąć, że pozbawiony on jest samoistności prawnej, to znaczy łączy się z czynem uprzednim, tj. sprzedażą wódki, bez zezwolenia, tworząc z nim jeden czyn w znaczeniu prawnym, a tym samym jedno przestępstwo.

Powyższe stanowisko znajduje uzasadnienie w tym, że niezaksięgowanie zakupu bądź zakupu i sprzedaży związanych z nielegalną sprzedażą wódki jest tylko konsekwentną realizacją sprzedaży wódki bez zezwolenia, gdyż dokonanie zapisu wódki w księgach naraziłoby sprzedawcę na wszczęcie przeciw niemu postępowania karnego z art. 83 p. k. s., że sankcja karna z art. 83 p. k. s. przewiduje oprócz zasadniczej kary grzywny, dodatkową karę przepadku przedmiotu przestępstwa względnie orzeczenie na podstawie art. 23 p. k. s. równowartości nieujętych przedmiotów przestępstwa, co pozbawia nielegalnego sprzedawcę jakichkolwiek korzyści, które mógłby osiągnąć z przestępstwa, a więc i z obrotu, uzyskanego z nielegalnej sprzedaży wódki, będącego podstawą opodatkowania i że w myśl art. 24 p. k. s. w razie orzeczenia kary przepadku przedmiotu przestępstwa lub jego równowartości gaśnie obowiązek uiszczenia należności skarbowych. Niewątpliwie jednak, że ten jeden czyn w znaczeniu prawnym rozszczepia się na dwa czyny naturalne podpadające pod przepisy art. 83 i 131[1] § 3 p. k. s., czyli że w danym wypadku zachodzi zbieg ustaw, co uzasadnia zastosowanie przy wymiarze kary przepisu art. 8 § 1 p. k. s.

7. **Do art. 59 i 69 p. k. s.**

Występek z art. 59 p. k. s. może popełnić tylko plantator upoważniony, który zataja lub zbywa osobie trzeciej surowiec tytoniowy przez siebie wytworzony. Przez surowiec tytoniowy należy w myśl art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 1. VI. 1922 r. o monopolu tytoniowym (Dz. U. R. P. Nr 47, poz. 409) z późniejszymi zmianami i § 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 21. VII. 1927 r. (Dz. U. R. P. Nr 70, poz. 618) rozumieć nieprzerobione liście, łodygi, korzenie, odpadki rośliny tytoniowej i nasienie tytoniowe.

Na produkcję liści odrostowych oraz na produkcję nasienia tytoniowego upoważniony plantator w myśl § 21 i 22 rozporządzenia Ministra Skarbu o uprawie tytoniu z dnia 19. 7. 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr 67, poz. 623) w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Ministra Skarbu z 30. 3. 1935 r. (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 207) powinien uzyskać osobne pozwolenie właściwego zakładu uprawy tytoniu.

Plantator obowiązany jest w myśl §§ 24 i 25 powołanego rozporządzenia Ministra Skarbu dostarczyć cały zapas wyprodukowanych liści i nasienia tytoniowego do miejsc wykupu tytoniu w terminie wyznaczonym przez właściwe zakłady przemysłu tytoniowego, zaś niepodlegające wykupowi przez zakłady przemysłu tytoniowego łodygi i inne części rośliny tytoniowej plantator obowiązany jest zniszczyć najpóźniej do dnia 15 września roku uprawy tytoniu.

Na tle stosowania tych przepisów w praktyce powstały wątpliwości, czy przechowywanie przez legalnego plantatora łodyg, korzeni i liści odrostowych rośliny tytoniowej lub nasienia tytoniowego po przepisanym terminie odstawy surowca tytoniowego stanowi występek skarbowy z art. 59 p. k. s., czy też wykroczenie z art. 69 p. k. s.

Przechowywanie przez upoważnionego plantatora liści tytoniowych pierwotnych lub odrostowych względnie nasienia tytoniowego po ostatecznym terminie ich dostawy należy kwalifikować jako zatajenie w rozumieniu art. 59 p. k. s. niezależnie od tego, czy plantator posiadał specjalne zezwolenie na produkcję liści odrostowych i nasienia tytoniowego, czy też nie posiadał takiego pozwolenia.

Natomiast odpowiedzialności karnej z art. 69 p. k. s. podlega taki upoważniony plantator, który nie posiadając specjalnego zezwolenia na produkcję liści odrostowych względnie nasienia tytoniowego, przechowuje te części rośliny tytoniowej przed ostatecznym terminem odstawy do zakładów przemysłu tytoniowego, lecz po dniu 15 września roku uprawy, chyba, że niezniszczenie wymienionych części rośliny tytoniowej uzasadni żądaniem właściwego zakładu uprawy tytoniu dostarczenia ich temu zakładowi w terminie późniejszym.

Również odpowiedzialności karnej z art. 69 p. k. s. podlega upoważniony plantator, który w terminie do dnia 15 września roku uprawy nie zniszczy korzeni, łodyg i odpadków rośliny tytoniowej. W świetle powyższych wyjaśnień w przypadkach ujawnienia u upoważnionego plantatora po ostatecznym terminie odstawy surowca tytoniowego do zakładu państwowego przemysłu tytoniowego łodyg tytoniowych wraz z nieoberwanymi liśćmi odrostowymi zachodzi zbieg (idealny) przestępstw: wykroczenia z art. 69 p. k. s. (w części dotyczącej łodyg tytoniowych) z występkiem z art. 59 p. k. s. (w części dotyczącej liści odrostowych) i sprawa w myśl art. 151 § 1 p. k. s. podlega wyłącznej właściwości sądów.

8. **Do art. 66 i 83 p. k. s.**

W związku z wątpliwościami terenu, czy pod rządem obecnie obowiązujących przepisów o gospodarce tytoniowej i spirytusowej sprzedaż przez spółdzielnie wódki bez zezwolenia lub wyrobów przemysłu tytoniowego bez zawarcia umowy — można traktować jako wykroczenia z art. 69 i 87 p. k. s. wyjaśnia się, co następuje:

Sprzedaż wyrobów przemysłu spirytusowego i przemysłu tytoniowego w spółdzielniach bez zezwolenia w zupełności wypełnia stany faktyczne przestępstw przewidzianych w artykułach 66 i 83 p. k. s.

Nie zmienia stanu prawnego fakt, że spółdzielnie i organizacje społeczne posiadają wyłączne przywileje sprzedaży wy-

mienionych wyrobów i, że uzyskanie przez nie odnośnych zezwoleń lub zawarcie umów jest tylko stroną formalną zagadnienia, skoro obowiązujące ustawodawstwo nie zwalnia ich od obowiązku uzyskania tych zezwoleń lub zawarcia wspomnianych umów, a prawo karne skarbowe kwalifikuje sprzedaż omawianych wyrobów bez zezwolenia jako występki skarbowe.

Oczywiście, że przy stosowaniu represji karnej przewidzianej w artykułach 66 i 83 p. k. s. w stosunku do spółdzielni i organizacji społecznych sprzedających omawiane wyroby bez zezwolenia można w uzasadnionych przypadkach korzystać w szerokim zakresie z prawa nadzwyczajnego złagodzenia kary grzywny i zaniechania orzeczenia przepadku przedmiotów występku względnie ich równowartości.

9. **Do art. 131 p. k. s.**

1. Istota występku z art. 131 p. k. s. polega na zupełnym uchyleniu się od obowiązku podatkowego i nie brania z tego powodu udziału w postępowaniu podatkowym. Sprawcą tego przestępstwa jest osoba nieznana organom finansowym władz terenowych jako podatnik.

Jeżeli jednak osoba biorąca udział w postępowaniu podatkowym nie wymieni w złożonej przez nią deklaracji lub zeznaniu podatkowym wszystkich źródeł podlegających opodatkowaniu, to takie zatajenie przedmiotu opodatkowania nie stanowi występku z art. 131, lecz posiada znamiona występku z art. 131¹. Jeżeli więc na przykład prowadzona przez ten sam podmiot hodowla świń nie miała żadnego wyrazu w księgach, którymi objęta była wytwórnia konserw rybnych, to przy założeniu, że trzoda karmiona była odpadkami z produkcji konserw, nie byłby do utrzymania pogląd, iż działalność przedsiębiorstwa była prowadzona rzetelnie również i w tym przypadku, gdyby hodowlę świń prowadziło odrębne przedsiębiorstwo, zaopatrujące się w karmę z odpadków w danym przedsiębiorstwie. Organ finansowy ma prawo w danym przypadku ustalić podstawę opodatkowania przedsiębiorstwa zarówno dla wymiaru podatku obrotowego jak i dochodowego w drodze oszacowania (art. 132 post. pod.) i niezależnie od tego powinien wdrożyć postępowanie karne z art. 131¹ p. k. s.

2. Oczywiście, że sprawca występku z art. 131, jako nie biorący udział w postępowaniu podatkowym, nie ulega odrębnej odpowiedzialności karnej za naruszenie tych przepisów podatkowych, które normują poszczególne fragmenty postępowania podatkowego dotyczące np. obowiązku uzyskania karty rejestracyjnej, prowadzenia ksiąg, składania deklaracji lub zeznań podatkowych itp., ponieważ czyn przewidziany w art. 131, polegający na zupełnym uchyleniu się od powinności podatkowej, konsumuje, tj. pochłania przestępczość wszystkich tych czynów, które polegają na naruszeniu przepisów normujących tę powinność.

3. Narażony na uszczuplenie podatek, o którym mowa w § 2 art. 131, należy obliczać według zasad przewidzianych w art. 12 p. k. s.

10. **Do art. 131¹ § 3 i 132 p. k. s.**

1. Na zapytanie terenu, kiedy zachodzi usiłowanie występku z art. 131¹ § 3 p. k. s., a w szczególności, czy jest usiłowaniem już samo nierzetelne prowadzenie ksiąg, które w wyjątkowych okolicznościach może nie prowadzić do złożenia fałszywych zeznań podatkowych, czy też usiłowaniem jest dopiero taka czynność, która przedstawia się jako ostateczne przygotowanie do złożenia fałszywych zeznań, np. wypełnienie miesięcznej deklaracji podatkowej, której oczywiście jeszcze nie złożono organowi finansowemu, wyjaśnia się, co następuje:

Art. 131¹ p. k. s. mieści w sobie przestępstwo polegające na niebezpieczeństwie uszczuplenia podatku, choćby w rzeczywistości uszczuplenie to nie nastąpiło, a więc choćby podatek w należnej kwocie wymierzono i uiszczono. Jednak art. 131¹ obejmuje tylko te wypadki narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, które mają miejsce w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku i to te jedynie, które popełniono sposobami określonymi w § 1 pkt 1 i 2 tego artykułu. Nierzetelne prowadzenie ksiąg nie należy do istoty czynu określonego w art. 131¹, a stanowi jedynie okoliczność obciążającą, mającą wpływ na wymiar kary i dlatego samo nierzetelne prowadzenie ksiąg nie połączone z wykorzystaniem tej nierzetelności w postępowaniu podatkowym w żadnym razie nie może stanowić usiłowania występku z art. 131¹ § 3 p. k. s. Stanowi ono samoistne przestępstwo przewidziane z art. 132 p. k. s.

Zatajenie przez podatnika danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości, albo podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością wypełnia stan faktyczny występku z art. 131¹ p. k. s. pod dwoma wszakże warunkami, że:

1) czynności te narażają Skarb Państwa na uszczuplenie podatku i

2) mają miejsce w postępowaniu podatkowym.

Użyta przez ustawodawcę w art. 131¹ § 1 p. k. s. konstrukcja „naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku" wyklucza pojęciowo usiłowanie tego występku, gdyż wedle tej konstrukcji narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku może zaistnieć dopiero w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku, a więc dopiero w chwili złożenia nieprawdziwych zeznań organowi finansowemu lub wobec płatnika, nie zaś w chwili ujawnienia złego zamiaru w postaci sporządzenia nieprawdziwego zeznania, którego nie złożono jeszcze organowi finansowemu lub wobec płatnika. A więc ujawnienie w mieszkaniu prywatnym podatnika lub w biurze jego przedsiębiorstwa niezgodnej z rzeczywistością miesięcznej deklaracji podatkowej nie stanowi usiłowania występku z art. 131¹ p. k. s. Stąd wynika, że odpowiedzialność sprawcy z art. 131¹ p. k. s. zaczyna się dopiero z chwilą, kiedy niebezpieczeństwo uszczuplenia podatku bezpośrednio grozi. Odległy związek przyczynowy i małe prawdopodobieństwo niebezpieczeństwa nie uzasadnia jeszcze odpowiedzialności karnej.

2. Sprawcą występku z art. 131¹ § 3 p. k. s. może być tylko podatnik albo osoba wymieniona w art. 131¹ § 4, którzy bądź sami prowadzą księgi w sposób nierzetelny, bądź też wiedzą o ich nierzetelnym prowadzeniu zwłaszcza, jeżeli osoby te bezpośrednio nadzorują prowadzenie tych ksiąg.

Zeznanie podatkowe w oparciu o nierzetelne księgi z reguły składa się w zamiarze uszczuplenia podatku, przy czym w rozwoju działania przestępnego nierzetelne prowadzenie ksiąg jest początkowym ogniwem w łańcuchu czynności skierowanych ku urzeczywistnieniu tego zamiaru. Dlatego też w razie stwierdzenia nierzetelności w księgach zaofiarowanych w zeznaniu lub deklaracji podatkowej należy z reguły przyjmować winę umyślną podatnika i zastosować względem niego sankcję karną przewidzianą w art. 131¹ § 3 p. k. s., chyba, że udowodni on, iż nierzetelność ta wynika na skutek przeoczenia lub niedbalstwa ze strony prowadzącego księgi. W przypadku przeprowadzenia takiego dowodu sprawcy występku z art. 131¹ nie można przypisać zamiaru uszczuplenia podatku, wskutek czego odpadnie podstawa do ukarania go z § 3 tego artykułu, gdyż występek z art. 131¹ § 3 p. k. s. wymaga dla swego bytu winy umyślnej. Wówczas w zależności od ilości i charakteru popełnionych błędów można dopuścić bądź zaistnienie po stronie sprawcy występku z atr. 131¹ winy nieumyślnej, bądź też w braku po jego stronie winy w ogóle. W pierwszym przypadku czyn sprawcy podlegałby ukaraniu według art. 131¹ § 2 p. k. s., w drugim zaś przypadku należałoby sprawcę w ogóle uwolnić od kary w myśl zasady prawa karnego, która głosi, że nie może być kary bez winy.

3. W związku z wątpliwościami terenu, czy jest karalny czyn polegający na przeniesieniu całej gotówki kasowej przedsiębiorstwa do prywatnego mieszkania przedsiębiorcy bez uwidocznienia tej czynności w dziennym raporcie finansowym, wyjaśnia się, co następuje:

Poza przepisami o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym nie ma przepisu podatkowego, który by normował miejsce przechowywania wolnej gotówki przedsiębiorstwa. Podatnicy nie obowiązani do uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym mogą więc w rozmiarze nieograniczonym przechowywać u siebie gotówkę przedsiębiorstwa poza kasą przedsiębiorstwa. Jednakże podatnicy prowadzący księgi handlowe obowiązani są z mocy przepisu § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu o księgach ujawniać w dziennym raporcie finansowym stan początkowy i końcowy kasy oraz wszystkie wpływy i wydatki kasowe danego dnia. Rozstrzygając w związku z tym przepisem zagadnienie ujawnienia w dziennym raporcie finansowym sum podejmowanych przez właściciela przedsiębiorstwa Ministerstwo okólnikiem z dnia 25 czerwca 1948 r. (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 70, poz. 288) zarządziło, iż w przypadkach, gdy właściciel przedsiębiorstwa podejmuje codziennie pozostałą w kasie gotówkę, sumy przezeń podjęte powinny być przez niego każdorazowo rozchodowane w dziennym raporcie finansowym danego dnia, wpisaniu zaś do raportu dnia następnego podlegają sumy wpłacone, przez właściciela do kasy. Nieuwidocznienie więc tych czynności w dziennym raporcie finansowym przedsiębiorstwa niewątpliwie stanowi naruszenie przepisu § 6 ust. 1 rozporządzenia o księgach. Naruszenie tego przepisu może stanowić zarówno wykroczenie z art. 142 p. k. s., jak i występek z art. 139 § 2 p. k. s., a nawet może być zakwalifikowane jako występek z art. 131¹ § 3, bądź z art. 132 p. k. s. w zależności od tego, czy poza naruszeniem powyższego przepisu rozporządzenia

o księgach działalność przedsiębiorstwa jest odzwierciadlona w księgach bez zarzutu, czy też ponadto stwierdzono jeszcze inne wadliwości prowadzenia ksiąg, pozbawiające je dowodu w postępowaniu podatkowym lub powodujące uznanie tych ksiąg za nierzetelne.

W istocie więc swej poruszone tu zagadnienie jest nie quaestio juris lecz quaestio facti.

Pod tym samym kątem powinna być również rozważana kwestia nieuwidocznienia w dziennym raporcie finansowym podjęcia przez właściciela części gotówki kasowej przedsiębiorstwa. W związku z tym należy mieć na uwadze zwyczaj kupiecki posługiwania się tzw. bonami kasowymi. Przepis § 6 ust. 1 rozporządzenia o księgach nie wyklucza bynajmniej zwyczaju kupieckiego posługiwania się tzw. bonami kasowymi. Jednakże zagadnienie nie leży w fakcie wystawiania i księgowania tych bonów przez podatnika, lecz w istocie tych bonów, a w związku z tym w ich mocy dowodowej w postępowaniu podatkowym. Otóż, jeżeli omawiane bony stanowią zastępcze, tymczasowe dowody na chwilowe podjęcie gotówki z kasy przedsiębiorstwa, to w przypadkach ujawnienia na tych dowodach wysokości podjętej kwoty, daty oraz podpisu osoby, która pobrała odnośne kwoty, bony takie mogą służyć za chwilowy dowód rozliczeniowy pod warunkiem jednak, iż stan faktyczny nie budzi zasadnych zastrzeżeń oraz, iż w ciągu danego dnia, najpóźniej zaś z końcem danego dnia, odnośne pobranie niezwróconej do kasy przedsiębiorstwa gotówki będzie uwidocznione w dziennym raporcie finansowym.

4. Podatnicy wykonujący zajęcia zawodowe, o których mowa w art. 72 ust. 1 pkt 5 i pkt 6 lit. c dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. z 1950 r. Nr 56, poz. 506) obowiązani są prowadzić księgę podatkową Nr 3 (księgę przychodów i rozchodów), w której — w myśl przepisu § 36 ust. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 grudnia 1949 r. o księgach handlowych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 63 poz. 502) oraz objaśnień do księgi podatkowej Nr 3 zawartych w zarządzeniu Ministra Skarbu z dnia 30 grudnia 1949 r. (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 42 poz. 287) — powinny być ujawnione między innymi w rubryce 8 sumy otrzymane od klientów do wyliczenia (np. adwokat na koszty procesu) i w rubryce 13 wypłaty pochodzące z sum pobranych do rozliczenia. Nieujawnienie tych sum przez podatnika kwalifikuje jego księgi jako nierzetelne, przez zaniechanie bowiem księgowań tych sum podatnik uniemożliwia organowi finansowemu ustalenie rzeczywistych obrotów na podstawie księgi podatkowej, gdyż kwoty pobrane jako sumy do rozliczenia w przypadku nierozliczenia się z klientami z wydatkowania tych sum stanowią dodatkowe honorarium podatnika. Dlatego też w razie stwierdzenia nieujawnienia przez podatnika w prowadzonej przez niego księdze podatkowej Nr 3 sumy przyjętej przez niego od klienta do rozliczenia należy z reguły przyjmować winę umyślną podatnika i zastosować względem niego sankcję karną przewidzianą w art. 131[1] § 3 p. k. s., chyba, że udowodni on w postępowaniu podatkowym, iż przyjęta przez niego do wyliczenia kwota została całkowicie wydatkowana względnie zwrócona klientowi lub jego spadkobiercom. Okoliczność ta nie przywraca księgom mocy dowodowej, gdyż stanowi wprawdzie naruszenie przepisu o charakterze formalnym, ale o istotnym znaczeniu, co wypełnia stan faktyczny występku z art. 139 § 2 p. k. s.

11. **Do art. 134, 135 i 135[1] p. k. s.**

1. Zakres stosowania tych przepisów co do jednostek gospodarki uspołecznionej patrz uwagi 1 i 2 do art. 2 pkt 5 p. k. s.

2. Nieobliczenie i niepobranie bądź pobranie w kwocie niższej od przepisanej przez płatnika od podatnika we właściwym czasie należności z tytułu zobowiązania podatkowego wypełnia stan faktyczny występku z art. 134 p. k. s. W skład cech stanu faktycznego tego występku nie wchodzi skutek przestępny w postaci uszczuplenia podatku. Ta okoliczność, że wysokość wymiaru grzywny za powyższy występek jest uzależniona od kwoty „uszczuplonego" podatku wskazuje tylko na to, że ustawa kwalifikuje niepobranie przez płatnika pełnej należnej od podatnika kwoty z tytułu zobowiązania podatkowego jako uszczuplenie, wychodząc z założenia, że niepobranie tej kwoty we właściwym czasie przez płatnika spowoduje w przeważającej większości przypadków uszczuplenie podatku. Z tych względów odpowiedzialność płatnika z art. 135 p. k. s. ogranicza się jedynie do wypadków niewpłacenia przez niego na rachunek władzy podatkowej **pobranych od podatnika sum.**

Dlatego też użyte w sankcji karnej z art. 134 p. k. s. wyrazy „uszczuplonego podatku" należy rozumieć w znaczeniu „niepobranego podatku".

Jeżeli jednak płatnik, nie pobrawszy we właściwym czasie od podatnika pełnej należności z tytułu zobowiązania podatkowego, następnie należności te pobierze i odprowadzi je do kasy skarbowej, lub należną lecz niepobraną we właściwym czasie od podatnika kwotę z tytułu zobowiązania podatkowego sam uiści i zawiadomi o tym właściwy organ finansowy, nie będąc skądinąd zagrożony wykryciem przestępstwa, to w tych przypadkach zachodzą warunki zastosowania względem płatnika przepisów art. 6 p. k. s., na podstawie których płatnik nie podlega karze.

3. Na zapytanie jakie sankcje karne powinny być zastosowane w odniesieniu do inkasentów podatku od lokali w przypadku niedopełnienia przez nich obowiązku prawidłowego obliczenia i pobrania lub odprowadzenia w terminie na rachunek właściwego organu finansowego kwot podatku od lokali, wyjaśnia się:

Ustanowione przez podmioty gospodarki uspołecznionej na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1951 r. (Monitor Polski Nr A-5, poz. 66) osoby jako działające w ich imieniu w zakresie ciążących na nich obowiązków co do poboru w drodze inkasa podatku od lokali oraz terminowego przekazywania pobranego podatku na rachunek właściwego organu finansowego są osobami odpowiedzialnymi za prawidłowe obliczenie i terminowe wpłacenie podatków w jednostce gospodarki uspołecznionej. Niedopełnienie więc przez nich obowiązku prawidłowego obliczenia i pobrania lub odprowadzenia w przepisanym terminie należnego podatku od lokali na rachunek właściwego organu finansowego posiada znamiona przestępstwa z art. 135[1] p. k. s.

To samo dotyczy osób wyznaczonych przez właściwe prezydia miejskich rad narodowych do spełniania obowiązków inkasentów podatku od lokali w gospodarce nieuspołecznionej (§ 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1951 r. Dz. U. R. P. Nr 5 poz. 43).

Natomiast obowiązek prawidłowego i terminowego obliczenia, pobrania i odprowadzania podatku od lokali w gospodarce nieuspołecznionej ciąży na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1951 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 5, poz. 43) na właścicielach (współwłaścicielach, właścicielach czasowych), posiadaczach lub użytkownikach nieruchomości, którzy w rozumieniu powołanego rozporządzenia Ministra Finansów są inkasentami podatku od lokali. Zaniedbanie przez nich któregokolwiek z wymienionych obowiązków posiada znamiona przestępstwa z art. 134 lub 135 p. k. s.

W związku z niniejszymi wyjaśnieniami nieaktualne się stają wyjaśnienia zawarte w ust. 7 Cz. II okólnika Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 1951 r. w sprawie poboru podatku od lokali w drodze inkasa (Dz. U. R. P. Nr 4, poz. 13).

12. **Do art. 137 i 142 p. k. s.**

1. Postanowienia art. 137 p. k. s. obejmują karalność uszczupleń wszystkich podatków spowodowanych naruszeniem przepisów podatkowych pod tym jednak warunkiem, że czyny te nie stanowią występków określonych w artykułach 131 — 136 p. k. s.

W szczególności pod postanowienia art. 137 podpadają wszystkie osoby, co do których podczas urzędowych czynności kontroli lub rewizji albo na skutek doniesienia ujawniono naruszenie przepisu § 46 rozprządzenia Ministra Finansów z dnia 7 września 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 50, poz. 362) przez nieobliczenie i niewpłacenie podatku od nabycia praw majątkowych w dniu powstania obowiązku podatkowego. Należy jednak mieć na względzie, że jeżeli podatnik samorzutnie zgłosi po upływie terminu płatności organowi finansowemu pismo podlegające podatkowi od nabycia praw majątkowych dla dokonania wymiaru tego podatku i uiści przypadający podatek w oznaczonym przez ten organ terminie, zachodzą warunki do zastosowania instytucji „czynnego żalu" w zakresie popełnionego występku i sprawca, który w ten sposób zawiadomił organ finansowy o występku, nie podlega na podstawie art. 6 § 1 p. k. s. ukaraniu. Nie zwalnia to oczywiście od odpowiedzialności karnej pozostałych współoskarżonych, będących w danym przypadku solidarnymi podatnikami, którzy w zawiadomieniu o występku żadnego udziału nie brali. Jednakże będą oni zwolnieni od odpowiedzialności karnej, gdy w zawiadomieniu o występku zgłaszający oświadczy, iż działa w imieniu własnym oraz współoskarżonych solidarnie z nim obowiązanych podatników.

Natomiast naruszenie przez podatników przepisu § 48 r. w. zob. pod., dotyczącego opłaty skarbowej, nie stanowi występku z art. 137 p. k. s., gdyż artykuł ten, jako nie wymieniony w art. 144 p. k. s., nie ma zastosowania do naruszeń przepisów o opłacie skarbowej i dlatego czyn polegający na naruszeniu powołanego wyżej § 48 r. w. zob. pod. należy kwalifikować

jako wykroczenie skarbowe. Do wykroczeń zaś skarbowych nie może mieć zastosowanie instytucja „czynnego żalu" przewidziana w art. 6 p. k. s., gdyż artykuł ten nie jest wymieniony w art. 40 p. k. s. W związku z tym w każdym przypadku naruszenia tego przepisu należy wymierzyć karę pieniężną porządkową z art. 142 p. k. s.

2. W praktyce powstała kwestia, czy należy pociągać do odpowiedzialności karnej osoby ustanowione jako odpowiedzialne za prawidłowe i terminowe odprowadzanie podatków w jednostce gospodarki uspołecznionej w przypadku ujawnienia przyjęcia przez nie rachunku, od którego nie uiszczono podatku od nabycia praw majątkowych, jeżeli jednostka ta korzysta z podmiotowego zwolnienia od tego podatku. Przy rozstrzygnięciu tej kwestii należy mieć na uwadze, że w myśl przepisu art. 5 ust. 3 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz. U. R. P. z 1951 r. Nr 9, poz. 74), jeżeli w nabyciu praw majątkowych uczestniczą osoby podmiotowo zwolnione od podatku, obowiązek podatkowy co do połowy podatku ciąży solidarnie na wszystkich osobach nabywających te prawa, a więc również i na uczestniczących w nabyciu prawa podmiotach gospodarki uspołecznionej. Niedopełnienie tego obowiązku pociąga za sobą odpowiedzialność karną w stosunku do wszystkich osób będących w konkretnym przypadku solidarnymi podatnikami, a więc i w stosunku do osób ustanawianych jako odpowiedzialne za prawidłowe i terminowe odprowadzanie podatków w jednostce gospodarki uspołecznionej. Ponieważ — poza przypadkami przewidzianymi w art. 17 powołanego dekretu — podatnicy ci obowiązani są z chwilą nabycia prawa majątkowego sami, bez wezwania organu finansowego, obliczyć i odprowadzić podatek do kasy właściwego organu finansowego, przeto niedopełnienie przez nich tego obowiązku należy kwalifikować, jeżeli rachunek stwierdzający nabycie prawa majątkowego wystawiono przed dniem 8 maja 1950 r., tj. przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 7 marca 1950 r. o zmianie niektórych przepisów p. k. s. (Dz. U. R. P. Nr 12, poz. 116) — jako wykroczenie skarbowe z art. 142 p. k. s., natomiast po tym dniu — jako występek skarbowy z art. 137 p. k. s. Jednak od dnia wejścia w życie dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 49, poz. 452) tj. od dnia 12 listopada 1950 r., w stosunku do przedstawicieli jednostek gospodarki uspołecznionej należy stosować zamiast art. 137 p. k. s. postanowienie art. 135^1 p. k. s.

Jednocześnie wyjaśnia się, że odpłatne nabycie praw majątkowych stwierdzone rachunkami nie podlega podatkowi, jeżeli wynika ze świadczenia, które dla jednej chociażby ze stron biorących w niej udział jest świadczeniem zawodowym podlegającym podatkowi obrotowemu albo od tego podatku zwolnionym (jak np. świadczenia rolników w określonych warunkach wolne od podatku obrotowego, świadczenia podlegające przepisom o podatku od wynagrodzeń itp.).

Wobec zachodzących w praktyce trudności przy ustalaniu, czy osoba wystawiająca jednostce gospodarki uspołecznionej rachunek za dokonane świadczenia wykonywa je zawodowo, co może mieć miejsce w szczególności w odniesieniu do świadczeń usług wolnych od podatku obrotowego, należy przyjąć zasadę, że osoba odpowiedzialna w jednostce gospodarki uspołecznionej, mająca wątpliwości w tym względzie nie ulega odpowiedzialności karnej, jeżeli zawiadomi o tym organ finansowy właściwy według miejsca zamieszkania osoby wystawiającej rachunek nawet w razie stwierdzenia przez ten organ, że dana czynność nie była dla wystawcy rachunku zawodową, skutkiem czego zachodził obowiązek podatkowy w podatku od nabycia praw majątkowych.

13. **Do art. 139 p. k. s.**

1. Obowiązek prowadzenia przez podatników ksiąg handlowych wynika przede wszystkim z przepisów kodeksu handlowego, obowiązek zaś prowadzenia przez podatników ksiąg podatkowych wynika z przepisów rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 grudnia 1949 r. o księgach handlowych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 63, poz. 502 z 1949 r.), wydanego w oparciu o delegację zawartą w dekrecie o postępowaniu podatkowym. Dlatego też nieprowadzenie przez podatnika wbrew przepisom księgi handlowej przy równoczesnym prowadzeniu zamiast księgi handlowej księgi podatkowej należy traktować jako nieprowadzenie ksiąg handlowych w ogóle posiadające znamiona występku z art. 139 § 1 p. k. s. Nie stwarza to jednak przeszkody do pociągnięcia takiego podatnika do odpowiedzialności karnej z art. 131^1 p. k. s. w przypadku zaofiarowania przez niego prowadzonej księgi podatkowej jako dowodu w postępowaniu podatkowym, jeżeli w wyniku badania tej księgi zostaną stwierdzone uchybienia natury materialnej. W przypadku więc, gdy podatnik obowiązany do prowadzenia księgi handlowej prowadzi nierzetelną księgę podatkową, zachodzi przewidziany w art. 7 p. k. s. zbieg przestępstw z art. 131^1 i art. 139 § 1 p. k. s.

Postępowanie karne w powyższych wypadkach zbiegu przestępstw powinno toczyć się równolegle co do obu zbiegających się przestępstw, które powinny być objęte **jednym** orzeczeniem karnym.

2. Określenie „księgi handlowe lub podatkowe" w rozumieniu przepisu art. 139 § 1 p. k. s. oznacza wyłącznie tylko księgi zasadnicze, nie ma natomiast zastosowania do wszelkich ksiąg pomocniczych lub innych elementów składowych ksiąg zasadniczych, w których dokonuje się wstępnych zapisów przed ostatecznym ich przeniesieniem do ksiąg zasadniczych. Ponieważ zarówno księgi pomocnicze jak i pozostałe składowe elementy ksiąg zasadniczych (np. kontrola ilościowa, dzienne raporty finansowe, dzienne zestawienia sprzedaży itp.) wprowadzone zostały bądź przepisami kodeksu handlowego, bądź też innymi przepisami prawnymi (np. rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 17 grudnia 1949 r. o księgach), przeto nieprowadzenie przez podatnika któregokolwiek z wymienionych elementów składowych ksiąg zasadniczych narusza odpowiedni przepis obligatoryjny i stanowi w zasadzie występek przewidziany w art. 139 § 2 p. k. s. w przypadku stwierdzenia tej wadliwości co najmniej po raz drugi.

W przypadku jednak stwierdzenia przez organ finansowy, że podatnik wbrew obowiązkowi nie prowadzi np. kontroli ilościowej, dziennego zestawienia sprzedaży lub też nie sporządził inwentarza albo remanentu towarów, a przeprowadzona równocześnie w jego przedsiębiorstwie kontrola ujawniła, że księgi podatnika zawierają sprzeczności wynikające z porównania poszczególnych ujawnionych w tych księgach elementów działalności gospodarczej podatnika, które nasuwają słuszny wniosek, iż księgi te nie wykazują pełnej sprzedaży lub też zawierają fikcyjne zakupy, wtedy należy uznać, że nieprowadzenie przez podatnika części księgowości stanowi dowód na okoliczność przestępnego działania podatnika zmierzającego do osiągnięcia uszczuplenia podatkowego, co wypełnia już stan faktyczny przestępstwa z art. 131^1 § 3 p. k. s. względnie z art. 132 p. k. s.

Z powyższego wyjaśnienia wynika, że kwestia odpowiedzialności karnej podatnika za nieprowadzenie przez niego części księgowości musi być w każdym indywidualnym przypadku odrębnie rozważana i decydowana w zależności od konkretnego stanu faktycznego. Uchylenie bowiem z istoty swej nieznaczne może w zestawieniu z innymi okolicznościami naprowadzić na ujawnienie nie tylko wadliwości tych ksiąg pod względem formalnym lecz także i materialnym.

14. **Do art. 140.**

Sprawcą występku z art. 140 p. k. s. może być jedynie taka osoba, która odmówi podatnikowi wydania rachunku niezbędnego do udokumentowania w prowadzonych przez niego księgach handlowych lub podatkowych zapisów dotyczących zakupów rzeczy ruchomej lub wykonania świadczenia usług.

Przepis art. 105 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym nakłada na osoby wykonujące świadczenia podlegające podatkowi obrotowemu bezwzględny obowiązek wydawania rachunków w każdym przypadku sprzedaży towarów w większej ilości bądź do dalszej odsprzedaży lub przeróbki. W pozostałych przypadkach, a więc w odniesieniu do drobnej sprzedaży towarów konsumentom lub świadczenia usług, obowiązek wydawania rachunków istnieje wówczas tylko, gdy ten, komu rachunek ma być wydany, żąda wydania sobie rachunku. Zacytowany przepis ma zastosowanie bez względu na okoliczność, czy ten, komu rachunek powinien być wydany, jest podatnikiem, któremu rachunek jest niezbędny do udokumentowania zapisu w prowadzonych przez niego księgach handlowych lub podatkowych, czy też osobą w ogóle nie będącą podatnikiem.

W związku z tym wyjaśnia się, że dla bytu występku z art. 140 p. k. s. są wymagane dwa warunki, a mianowicie, aby ten, komu rachunek ma być wydany, był podatnikiem i równocześnie żądał wydania sobie rachunku, a osoba obowiązana do wystawienia takiego rachunku nie zadośćuczyniła temu żądaniu podatnika.

Natomiast wszystkie pozostałe przypadki niedopełnienia obowiązku wynikającego z przepisu art. 105 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym, jak np., odmowa wydania rachunku osobie nie będącej podatnikiem, albo niewydanie wbrew obowiązkowi rachunku podatnikowi nie żądającemu wydania rachunku należy kwalifikować jako wykroczenie skarbowe z art. 142 p. k. s.

15. **Do art. 143^1 p. k. s.**

Stosownie do postanowień art. 143^1 p. k. s. przedstawiciele władz państwowych nie podlegają odpowiedzialności karnej z art. 134, 135, 135^1 i 142 p. k. s., gdy za czyny określone w tych artykułach ponoszą oni odpowiedzialność z innych ustaw.

W stosunku do tych pracowników administracji państwowej powinny być — zarówno w odniesieniu do występków skarbowych z art. 134, 135 i 135[1] p. k. s. jak i do wykroczeń skarbowych z art. 142 p. k. s. wyciągane następujące konsekwencje:

a) pracowników stałych i prowizorycznych należy pociągać do odpowiedzialności dyscyplinarnej na podstawie przepisów ustawy o państwowej służbie cywilnej (Dz. U. R. P.) Nr 11, poz. 72 z 1949 r.),
b) pracowników kontraktowych do odpowiedzialności, przewidzianej w Rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z dnia 16 marca 1928 r. o umowie o pracę pracowników umysłowych (Dz. U. R. P. z 1928 r. poz. 323 z 1932 r. — poz. 804, z 1934 r. — poz. 854, z 1939 r. — poz. 476 i z 1946 r. — poz. 30).

Niezależnie od odpowiedzialności, przewidzianej w powyższych przepisach przedstawiciele władz państwowych podlegają odpowiedzialności karnej z art. 286 Kodeksu Karnego, jeżeli niedopełnienie przez nich obowiązku obliczenia i pobrania należnych od podatnika kwot z tytułu zobowiązania podatkowego narazi Państwo na szkodę.

Odpowiednie wnioski w tym względzie po przeprowadzeniu dochodzeń kierują właściwe organa finansowe do odpowiedniego prokuratora powiatowego.

16. **Do art. 238 p. k. s.**

W myśl art. 238 p. k. s. oskarżony może w zawitym terminie siedmiodniowym od dnia doręczenia mu orzeczenia organu finansowego złożyć bądź odwołanie do bezpośrednio wyższej instancji finansowej, bądź żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. Wspomniane żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego powinno być złożone zgodnie z przepisami art. 500 § 1 kodeksu postępowania karnego temu organowi finansowemu, który orzeczenie wydał. W przypadku złożenia powyższego żądania w spóźnionym terminie organ finansowy może odmówić jego przyjęcia. Odmowa przyjęcia powinna być wydana w formie postanowienia, które zgodnie z art. 175 p. k. s. ma zawierać między innymi wskazanie terminu i trybu zaskarżenia.

W drodze nadzoru nad orzecznictwem karnym skarbowym zauważono, że niektóre organa finansowe mylnie wskazują termin i tryb zaskarżenia powyższych postanowień, podając w postanowieniu, że podlega ono zaskarżeniu w zawitym terminie siedmiodniowym do bezpośrednio wyższej instancji finansowej, mimo, że postanowienia w tym przedmiocie ulegają w myśl art. 500 § 3. k. p. k. zaskarżeniu w ciągu trzech dni od zawiadomienia o odmowie do właściwego sądu powiatowego, celem rozpatrzenia zasadności odmowy, przy czym zażalenie to można złożyć wprost do sądu.

17. **Do art. 251 p. k. s.**

W związku z wnioskami terenu, zmierzającymi do umorzenia zaległych kar pieniężnych i grzywien w wypadku wyjazdu oskarżonego zagranicę lub w niewiadomym kierunku, względnie niemożności wykonania aresztu zastępczego z powodu starości skazanego, nieuleczalnej choroby itp. wyjaśnia się, że umorzenie tych kar jest niemożliwe wobec braku podstaw prawnych. Natomiast nie ma przeszkód do sporządzenia umotywowanej decyzji, która byłaby podstawą do odpisania tego rodzaju grzywien i kar pieniężnych z karty kontowej dłużnika — co nie jest równoznaczne z umorzeniem tych należności, a usuwa tylko fikcyjne zaległości w księgach bierczych.

Odpisanie to nie stoi na przeszkodzie w ściągnięciu grzywny lub wykonaniu aresztu zastępczego, jeżeli możliwość wykonania tych kar zaistnieje przed upływem okresu ich przedawnienia.

18. **Do art. 252 § 1 p. 2 p. k. s.**

Na podstawie art. 252 § 1 p. 2 p. k. s. i § 64 rozporządzenia wykonawczego do p. k. s. sądy powiatowe obowiązane są do zarządzania na wniosek organu finansowego wykonania aresztu zastępczego, jeśli do wniosku tego dołączony jest odpis orzeczenia karnego ze stwierdzeniem jego prawomocności. W sprawie tej Ministerstwo Sprawiedliwości wydało pismo okólne z dnia 25. I .1952 r. L. dz. N. S. 2206/51/III do Prezesów Sądów Wojewódzkich i Powiatowych wyjaśniające, że sądy powiatowe obowiązane są do niezwłocznego zarządzenia wykonania aresztu zastępczego, jeśli wnioski organów finansowych odpowiadają wymogom art. 252 § 1 p. k. s. i § 64 rozporządzenia wykonawczego do p. k. s.

Ponadto w powyższym piśmie Ministerstwo Sprawiedliwości przypomina, że sądy nie są uprawnione do żądania od organu finansowego złożenia zaliczki na koszty transportu skazanego z miejsca zamieszkania do więzienia, jak to wyjaśniono w okólniku Nr 14/50/BF (Dz. Urz. Min. Sprawiedliwości Nr 6 z 1950 r.).

Zaznacza się, że pismo okólne Ministerstwa Sprawiedliwości z dnia 25. I. 1952 r. ukazało się w Nr 1 Dziennika Urzędowego Ministerstwa Sprawiedliwości za rok 1952.

19. **Do art. 262 § 1 pkt 2 p. k. s.**

Niektóre organa finansowe prezydiów rad narodowych występują z urzędu z wnioskami do Ministerstwa Finansów o uchylenie w trybie nadzoru służbowego na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 p. k. s. prawomocnych postanowień zezwalających na dobrowolne poddanie się karze w sprawach o przestępstwa skarbowe wydanych z obrazą przepisów art. 224 p. k. s. polegającą na przyjęciu od oskarżonych tytułem grzywny lub kary pieniężnej kwot mniejszych od przewidzianych w art. 224 § 2 p. k. s. albo polegającą na zaniechaniu orzeczenia przepadku przedmiotów występku lub jego równowartości bez zezwolenia wymaganego art. 228 § 2 p. k. s.

Wobec powyższego wyjaśnia się, że wnioski te nie mogą być uwzględniane, gdyż wspomniane postanowienia jako zawierające rozstrzygnięcia o karze nie są postanowieniami w ścisłym tego słowa znaczeniu określonym w art. 174 § 3 p. k. s. Rodzą one bowiem w myśl art. 229 p. k. s. te same skutki, co prawomocne orzeczenie karne i dlatego mogą być uchylone lub uznane za nieważne w trybie nadzoru służbowego jedynie w przypadkach, przewidzianych w art. 262 § 1 pkt 1, bądź w art. 262 § 2 p. k. s.

Żaden z tych przypadków w wymienionych sprawach nie zachodzi, jeśli zważyć, że w trybie art. 262 § 2 p. k. s. orzeczenie karne może być uchylone tylko na korzyść oskarżonego.

Skoro więc powyższe uchybienia dopuszczone przy wydawaniu postanowień zezwalających na dobrowolne poddanie się karze nie mogą być usunięte w drodze nadzoru służbowego, należy dopilnować jak najściślejszego przestrzegania przepisów obowiązujących w zakresie dobrowolnego poddania się karze przewidzianych w art. 224 — 232 p. k. s.

Dyrektor Departamentu S. Kołakowski

KOMUNIKAT

W okresie od 25 czerwca 1952 r. do 1 sierpnia 1952 r. w Biuletynie Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego zostały opublikowane następujące akty prawne wydane przez Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego i Ministra Finansów bądź w porozumieniu z Ministrem Finansów.

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego Nr 194 z dnia 18 czerwca 1952 r. w sprawie pokrywania należności za wczasy pracownicze (Nr 27, poz. 128).

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego i Ministra Finansów Nr 196 z dnia 27 czerwca 1952 r. w sprawie zasad rozgraniczenia działalności inwestycyjnej od eksploatacyjnej (Nr 27, poz. 130).

KOMUNIKAT

o unieważnieniu pieczęci urzędowej

1) Pieczęć urzędową do tuszu z napisem w otoku: „Kontrola Akcyzowa Nr 851", (Nr fabryczny 45637), zagubioną przez rewidenta skarbowego Wydziału Finansowego Prezydium Powiatowej Rady Narodowej w Lublinie.

Redakcja i Administracja Dziennika Urzędowego Ministerstwa Finansów, Warszawa, ul. Wileńska 2/4.

Prenumerata wynosi: rocznie — zł 60; półrocznie — zł 33; kwartalnie — zł 18.
Należność za prenumeratę należy wpłacać z góry na 15 dni przed rozpoczęciem kwartału kalendarzowego na konto czekowe Administracji Dz. Urz. Min. Finansów w P. K. O. w Warszawie Nr I-4428/431.
Inne ogłoszenia — zł 2,70 za 1 mm szerokości jednej szpalty.
Reklamacje z powodu nieotrzymania poszczególnych numerów wnosić należy do Administracji.

Cena zł 1,35

ODBIORCA:

Druk. PWPW. Warszawa, ul. Sanguszki 1. Zam. . ...., 5.000.